

LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS AUTONÓMICAS RELATIVAS A LA TARIFA DEL IRPF*

FÉLIX DANIEL MARTÍNEZ LAGUNA**
CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ***

Resumen: en este trabajo se analiza el diferente desarrollo de las competencias normativas de las comunidades autónomas con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, más concretamente, sobre la tarifa del impuesto. En este sentido, se ha planteado un estudio comparativo de la cuota tributaria del impuesto a través de la realización de tres simulaciones para unas rentas del trabajo de aproximadamente 16.500€, 71.000€ y 355.000€, a fin de mostrar la incidencia efectiva del citado desarrollo normativo sobre el conjunto de trabajadores.

Palabras clave: IRPF, tipo de gravamen, comunidades autónomas.

Abstract: in this work an analysis is carried out to show the differences regarding the implementation of legislative powers on Income Tax in the Spanish Autonomous Communities, particularly on tax rates. In order to undertake this, a comparative study on tax liability is made, through three simulations involving different labour incomes: approximately 16,500 EUR; 71,000 EUR and 355,000 EUR. This comparison aims at depicting the actual impact of the above mentioned legislative powers on the entire workforce.

Keywords: Income Tax, Tax Rate, Autonomous Communities.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN; II. METODOLOGÍA DEL ESTUDIO; III. SIMULACIONES; 1. Primera simulación; 2. Segunda simulación; 3. Tercera simulación; IV. CONCLUSIÓN; V. BIBLIOGRAFÍA; VI. ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS.

* Fecha de recepción: 30 de septiembre de 2013.

Fecha de aprobación: 7 de octubre de 2013.

** Becario del Programa de Formación del Personal Investigador de la Universidad Autónoma de Madrid. felixdaniel.martinez@uam.es

*** Doctor Europeo en Derecho. Ayudante de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. cesar.martinez@uam.es

I. INTRODUCCIÓN¹

A fin de colaborar en este merecido homenaje al Profesor Juan Manuel Barquero, pretendemos en las próximas líneas ofrecer un sencillo pero elocuente estudio que muestre las consecuencias que, en los hechos, tienen las decisiones que las comunidades autónomas adoptan en el marco de sus competencias normativas tributarias. En efecto, el proceso de descentralización política que comenzó con el restablecimiento de la democracia en 1978 no solo se ha traducido en un reparto competencial referido a las decisiones de gasto público, sino que también ha supuesto el otorgamiento de competencias normativas relativas al ámbito tributario que, en definitiva, implican la existencia de diferencias en la carga fiscal de los contribuyentes². En ese sentido, en el artículo 156.1 de la Constitución se establece que las comunidades autónomas «gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias». Esta autonomía se ha desarrollado paulatinamente al tiempo que, cada vez con más intensidad, se hace hincapié en la denominada “corresponsabilidad fiscal”, concepto que hace referencia básicamente «a la responsabilidad que cada orden de gobierno debe tener sobre los ingresos de que dispone»³.

Así, en la última –por el momento– reforma del sistema de financiación autonómica, expresamente se afirmó que con ella se lograba un «[a]umento de la autonomía y la corresponsabilidad», lo que se materializó en que «se amplía la participación de las CC.AA. en los principales recursos tributarios (IRPF, IVA e Impuestos Especiales) y se incrementa su capacidad normativa en la medida de lo posible»⁴. En este sentido, las comunidades autónomas gozan en la actualidad de amplias potestades normativas relativas a los tributos cedidos, entre los que se encuentra, como no podía ser de otro modo, el IRPF. En particular, de conformidad con lo dispuesto en el art. 46.1.b) de la Ley de Cesión de Tributos⁵, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas en lo que se refiere a la

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto “La tributación del capital en el marco de una economía global” (DER 2012-31931), dirigido por el Prof. Dr. D. Juan Arrieta Martínez de Pisón y financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

² Esto es, al fin y al cabo, una consecuencia lógica de un proceso de descentralización fiscal, *cf.* RUIZ ALMENDRAL, V., “La fórmula canadiense del «sistema tributario representativo» como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n.º 7, 2003, pág. 123.

³ RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 96.

⁴ Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pág. 3. Puede consultarse un estudio de este sistema con especial énfasis en la cesión de la competencia normativa en PIÑA GARRIDO, L., “El nuevo sistema de financiación de las CC.AA.: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)”, *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, págs. 143-195.

⁵ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

escala autonómica aplicable a la base liquidable general, con el límite de que la estructura de esta escala «deberá ser progresiva»⁶.

Esta posibilidad ha sido puesta en práctica por las comunidades autónomas, de suerte que actualmente encontramos escalas autonómicas que difieren entre sí, de forma ciertamente notable en algunos casos. En particular, nuestro estudio se va a centrar en una de las diferencias más polémicas: la que se refiere a la estructura de la tarifa del IRPF. En efecto, en un contexto de crisis económica en el que el descenso de los ingresos tributarios ha sido mayúsculo⁷, no es de extrañar que se revise la estructura impositiva a fin de conseguir cierta mejoría en el estado de las arcas públicas. Así, en los últimos años se han producido modificaciones tributarias de toda índole en el ámbito estatal, entre las que destacan –sin ningún ánimo de ser exhaustivos– la importante subida del tipo de gravamen en el IVA, la instauración de un “gravamen adicional” en el IRPF, la reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio, la revisión del régimen de deducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, así como el alza generalizada de la carga tributaria relativa a los impuestos especiales. Al mismo tiempo, las comunidades autónomas han tratado de elevar sus ingresos tributarios a través de la creación de nuevos tributos propios (verbigracia el cuestionado Impuesto sobre los depósitos bancarios), así como el ejercicio de las competencias normativas relativas a los impuestos cedidos. Es en esta última cuestión en la que se enmarcan, entre otras, las decisiones relativas a la elevación del tipo de gravamen máximo del IRPF.

Se trata de una decisión que, aunque exclusivamente fuera de manera simbólica, refleja la intensidad con la que –en el marco de la pluralidad política propia de una democracia– se decide aplicar los principios de capacidad económica, especialmente lo que tiene que ver con la progresividad del sistema tributario. No en vano, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de igualdad tributaria (art. 31 CE) se halla indisociablemente unido a los de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad⁸. Asimismo, el máximo intérprete de la Constitución ha afirmado que el impuesto sobre la renta de las personas físicas es el tributo en el que estos principios encuentran una más prístina proyección⁹.

Así, en el presente trabajo, que está intencionadamente a medio camino entre el Derecho Tributario y la Hacienda Pública, trataremos de ofrecer un análisis empírico que muestre

⁶ Este único límite puede potenciar el principio de autonomía financiera ligado a la corresponsabilidad fiscal, en opinión de SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, *Impuestos*, N° 1, Sección Doctrina, Enero 2013, Año 29, tomo I, Editorial La Ley, pág. 23.

⁷ Según los datos contenidos en el Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2011 de la AEAT, en 2007 los ingresos tributarios totales ascendieron a 250.038.828.000 euros, mientras que en 2011 solo se obtuvieron por este mismo concepto 209.908.895.000 euros. Como vemos, en apenas cuatro años los ingresos han descendido en algo más de 40.000 millones de euros (lo que representa un descenso aproximado del 16% respecto de 2007).

⁸ *Vid. inter alia* STC 209/1988, FJ 6°.

⁹ *Cf.* STC 46/2000, FJ 6°.

cuáles son las consecuencias reales —especialmente para los asalariados, que son quienes cargan con el grueso de la carga fiscal en nuestro país¹⁰— de las modificaciones tributarias referidas a la estructura tarifaria del IRPF y, especialmente, a las relativas a los tipos máximos de gravamen del IRPF. En definitiva, buscamos ofrecer cierta luz sobre la realidad del reparto de la carga tributaria de nuestro país, esto es, aclarar quiénes y en qué medida aportan de su patrimonio para el sostenimiento de los gastos públicos. Concretamente, pretendemos estudiar las verdaderas consecuencias y efectos del desarrollo competencial de las comunidades autónomas sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

II. METODOLOGÍA

En buena lógica con el propósito de este trabajo, nos proponemos realizar una serie de simulaciones en las que hallemos cuál es el efecto final, en términos de cuota tributaria, del desarrollo de las competencias normativas de las comunidades autónomas en la estructura tarifaria del IRPF para el año 2012 y, muy señaladamente, en lo tocante a los tramos altos de escala y al tipo máximo de gravamen del impuesto.

En este sentido, es necesario dejar constancia de antemano que las simulaciones que se han realizado pretenden aislar el efecto de la modificación del tipo de gravamen (variable independiente) sobre la cuota tributaria final (variable dependiente). Este hecho obliga a asumir que el resto de variables (el resto de rendimientos y todas las deducciones y bonificaciones sobre cuota) van a permanecer constantes (*cæteris paribus*). Aun conociendo que esta asunción aleja relativamente el estudio de la realidad, ya que en los hechos existen diferencias autonómicas en lo que se refiere a las deducciones y bonificaciones, es posible afirmar que esta limitación no afecta a la validez de nuestro estudio en sí (que lo único que pretende es analizar el efecto del diferente desarrollo normativo), cuanto a la exactitud de la cuota tributaria final que ofrezcamos. En todo caso, y pretendiendo mitigar la leve desviación del estudio, se ha de tener presente que las simulaciones que ofrecemos a continuación se han realizado para el supuesto de un contribuyente soltero que obtiene determinados rendimientos del trabajo¹¹, sin cargas familiares y que presenta unas características personales tales que le impiden acogerse a ninguna de las deducciones y bonificaciones que se contienen en la normativa de las comunidades autónomas.

Así pues, en las siguientes simulaciones partiremos de unos determinados rendimientos del trabajo, cuyas cuantías explicaremos a continuación, a los que se aplicarán la reducción

¹⁰ En este sentido, en el año 2012, el Estado recaudó un total de 70.619 millones en concepto de IRPF, de los cuales 65.000 millones provenían de las rentas del trabajo y actividades económicas (casi un 93%), según consta en el Informe Anual de Recaudación Tributaria 2012 de la Agencia Tributaria, pág. 24.

¹¹ A estos efectos, deben entenderse como rendimientos íntegros del trabajo del artículo 17 de la Ley del Impuesto, no resultando aplicables gastos deducibles reconocidos en el artículo 18 del mismo cuerpo normativo, con la pretensión de aislar el efecto de la tarifa sobre los rendimientos del trabajo.

propia de los citados rendimientos del art. 20 LIRPF, a fin de obtener una base imponible¹² sobre la que se aplicarán los correspondientes tipos de gravamen, tanto estatales como autonómicos. La cantidad obtenida será minorada de conformidad con el mínimo personal –una vez aplicados los tipos de gravamen al citado concepto– lo que nos ofrecerá el resultado final, que servirá de término de comparación (variable dependiente) y que hemos denominado como “cuota íntegra consolidada” o, en otras ocasiones, simplemente “cuota tributaria”.

Antes de llevar a cabo el estudio, hemos sistematizado las comunidades autónomas en función de la estructura de su correspondiente tarifa autonómica de IRPF, de suerte que podemos agrupar las CCAA de régimen común¹³ en nueve modelos, a saber: Andalucía; Aragón, Baleares, Castilla-La Mancha, Castilla y León y Galicia; Asturias; Canarias; Cantabria; Cataluña; Extremadura; Madrid y La Rioja y, por último, Murcia y Valencia.

Tabla 1. Modelos de CCAA en función de la tarifa del IRPF.

Modelo 1	Andalucía
Modelo 2	Aragón, Baleares, Castilla-La Mancha, Castilla y León y Galicia
Modelo 3	Asturias
Modelo 4	Canarias
Modelo 5	Cantabria
Modelo 6	Cataluña
Modelo 7	Extremadura
Modelo 8	Madrid y La Rioja
Modelo 9	Murcia y Valencia

Cada uno de los anteriores modelos será sometido a tres simulaciones distintas, en las que se tendrán en cuenta diferentes rendimientos del trabajo. En primer lugar, se estudiarán las diferencias que la normativa autonómica en materia de tarifa del IRPF puede tener sobre un contribuyente que perciba 16.489 euros. Hemos optado por esta cantidad puesto que se trata del salario anual más frecuente según la Encuesta anual de Estructura Salarial (Serie 2008-2010) del INE, representando, asimismo, el doble del SMI de 2010¹⁴. Esto se corrobora también por los datos ofrecidos por la Agencia Tributaria, dado que para el ejercicio 2011 (último ejercicio del que se tienen datos) el 27,34% de los declarantes registraron

¹² A los efectos de las presentes simulaciones la cuantía de la base imponible coincide con la cuantía de la base liquidable al no concurrir ninguna situación que permita la aplicación de reducciones en la base imponible reconocidas en el artículo 50 de la Ley del Impuesto.

¹³ Por tanto, al estar sometidos a un régimen jurídico distinto, quedan fuera de nuestro estudio los Territorios Forales de Navarra, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

¹⁴ Disponibles en www.ine.es (última visita 1 de septiembre de 2013).

unos ingresos computables por rendimientos de trabajo que se encontraban entre doce mil y veintiún mil euros¹⁵.

Por otro lado, la segunda simulación se refiere al tramo máximo que metodológicamente recoge la encuesta anual de estructura salarial del INE, esto es, aquellos asalariados que perciben rentas superiores a ocho veces el SMI (70.929 €). Se trata del 1,66% del total de trabajadores a tiempo completo¹⁶. Pese al reducido número de asalariados que se encuentran en este estatus de renta, resulta igualmente interesante este valor al reconocerse en determinadas escalas autonómicas un diferente tipo impositivo aplicable, si bien es cierto que la mayoría de las comunidades autónomas mantienen el marginal en el 21,5%¹⁷. Por último, la tercera simulación se refiere a un asalariado que perciba cuarenta veces el SMI, esto es, 354.648 euros, lo que representa 21 veces el salario más habitual y 15,5 veces el salario medio (en 2010, ascendió a 22.790,20 euros).

A este respecto, y aun no existiendo datos estadísticos concretos relativos a este nivel de renta, resulta asumible considerar que el porcentaje de asalariados que obtienen unos rendimientos del trabajo por la mencionada cantidad es inferior al 0,2%¹⁸.

En otro orden de cosas, y con carácter previo al comentario de los resultados obtenidos en las diferentes simulaciones, es necesaria una breve referencia a la escala adicional para el cálculo del gravamen complementario (en adelante, gravamen complementario) establecida en la Disposición adicional trigésimo quinta de la Ley del Impuesto, incorporada por virtud de la Disposición final segunda del Real Decreto– Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, con efectos para los periodos impositivos 2012 y 2013¹⁹.

¹⁵ Todas las estadísticas relativas al IRPF pueden ser consultadas electrónicamente en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml (última visita 1 de septiembre de 2013).

¹⁶ Es difícil contrastar este dato con las estadísticas que ofrece la Agencia Tributaria, toda vez que –en su propia metodología– se comprende un tramo entre 60 y 150 mil euros. Con todo, resulta ilustrativo saber que en 2011 solo el 3,6% de los declarantes recibieron rendimientos del trabajo superiores a 60.000 euros.

¹⁷ La comunidad autónoma que presenta una diferencia superior con respecto al tipo de gravamen aplicable al nivel de renta determinado es la Comunidad Autónoma de Andalucía, con un marginal del 23,5%. Por su parte, ocho de las quince comunidades autónomas analizadas mantienen el tipo marginal aplicable en el 21,5%.

¹⁸ Según informaciones periódicas, GESTHA calculó en un 0,2% el porcentaje de los contribuyentes del IRPF que ganaban más de 300.000 anuales, <http://www.elmundo.es/elmundo/2012/01/03/economia/1325596269.html>. Asimismo, de conformidad con los datos de la Agencia Tributaria, en 2011 solo el 0,37% de los declarantes recibieron rendimientos del trabajo superiores a 150.000 euros, con lo que nuestra estimación se hace muy plausible.

¹⁹ Este gravamen complementario, en principio, va a ser prorrogado para el periodo impositivo 2014 atendiendo al anuncio realizado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, Cristóbal Montoro, en rueda de prensa posterior al Consejo de Ministros de fecha 26 de abril de 2013. Igualmente, esta pretensión puede comprobarse en la “Actualización del Programa de Estabilidad 2013-2016 del Reino de España”, en cuya página 35 se reconoce que “(...) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también se dota de continuidad al gravamen complementario a la cuota íntegra estatal que se estableció inicialmente para los periodos impositivos 2012 y 2013 por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes

Este gravamen complementario, aplicado como no podía ser de otra manera al presente estudio, implica el incremento de la cuota íntegra estatal del impuesto al resultar de aplicación determinados tipos adicionales de forma similar a la habitual práctica de los tipos reflejados en la escala del propio impuesto. A título meramente enunciativo, el tipo aplicable a bases liquidables inferiores a 17.707,20€ se identifica con un 0,75%, mientras que para bases liquidables superiores a 300.000€, último tramo de la escala, se sitúa en un 7%.

A los efectos de este estudio, interesa la aplicación del citado gravamen complementario por el efecto de dilución que produce en términos relativos entre la diferente tributación de las comunidades autónomas. En este sentido, al incrementar la cuota íntegra estatal y mantenerse constante la cuota tributaria autonómica, las diferencias en términos relativos mostrarán unos importes inferiores con respecto a ejercicios en los que no resulte de aplicación la escala adicional. Este hecho, sin embargo, no resta rigor al presente estudio, al tener por objeto mostrar la diferente intensidad del desarrollo de competencias normativas y su manifestación en los distintos tramos de renta con respecto al número de asalariados identificados en cada uno de ellos.

III. SIMULACIONES

1. Primera simulación

Como hemos anticipado, en esta primera simulación trataremos de determinar si el ejercicio de las competencias normativas de las comunidades autónomas, en lo que se refiere a la tarifa del IRPF, tiene alguna influencia sobre la cuota tributaria de un asalariado medio (según tanto las estadísticas que maneja el INE como las que publica la Agencia Tributaria).

Como se puede observar en la Tabla 2 (así como en el Gráfico 1), las diferencias entre las distintas regiones son mínimas. Aún es más, la cuota tributaria de ocho modelos es idéntica (2.149 euros), en tanto que exclusivamente en Madrid y La Rioja se aprecia una mínima diferencia de aproximadamente treinta euros. Esto supone que la carga tributaria del asalariado medio que proponemos en esta primera simulación va a ser igual, con la salvedad que acabamos de realizar, en todas las comunidades autónomas de régimen común. Lo anterior se explica por el hecho de que la estructura tarifaria del IRPF es prácticamente la misma en lo que se refiere a los tramos bajos, y por otro lado mayoritarios, de renta. Así las cosas, haciendo abstracción de las bonificaciones y exenciones autonómicas que puedan

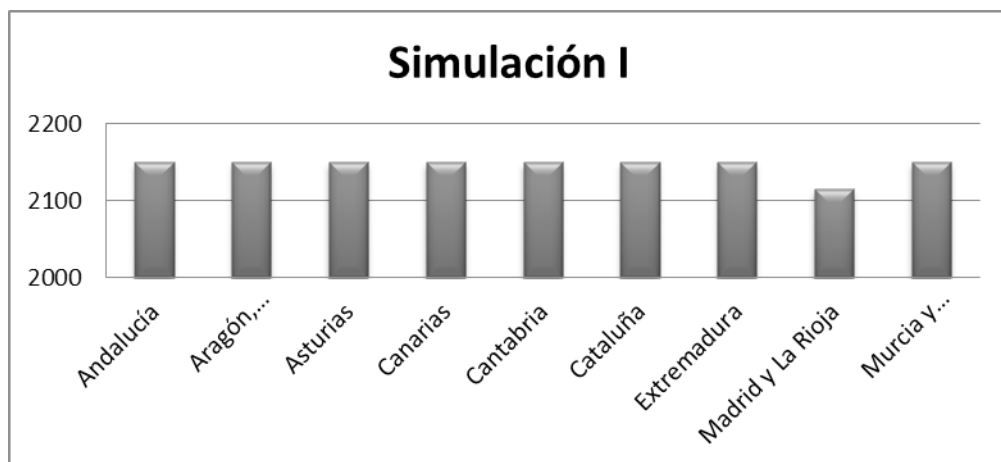
en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. El impacto diferencial de esta medida supone evitar el impacto negativo inicialmente previsto en 2014". (Disponible en http://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/comun/pdf/programa_estabilidad_2013_2016.pdf)

existir²⁰, para un asalariado medio no existen diferencias tributarias de relieve entre las comunidades autónomas de régimen común.

Tabla 2. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 16.489 €.

Simulación I	Cuota tributaria (en unidades)
Andalucía	2.149 €
Aragón, Baleares, ...	2.149 €
Asturias	2.149 €
Canarias	2.149 €
Cantabria	2.149 €
Cataluña	2.149 €
Extremadura	2.149 €
Madrid y La Rioja	2.115 €
Murcia y Valencia	2.149 €

Gráfico 1. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 16.489 €.



²⁰ Para un breve repaso de las diferentes deducciones y bonificaciones autonómicas para el ejercicio 2012, *vid.* SERVICIO DE ESTUDIOS DEL REAF-CGCEE, *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2012*, febrero de 2012, disponible en <http://www.economistas.org/Contenido/REAF/Panorama%20CCAA%202012.pdf>

2. Segunda simulación

A continuación, realizamos una segunda simulación en la que tratamos de hallar las diferencias autonómicas en materia de IRPF que se refieren a un asalariado acaudalado. En particular, hemos optado por una cifra que representa ocho veces el SMI y que constituye el tramo máximo que metodológicamente recoge la encuesta anual de estructura salarial del INE. Como dijimos en el apartado metodológico, se trata de un número muy limitado de declarantes, entre el 1,6% y el 3,6% del total. Evidentemente, y resultando aplicable a cualquier nivel de renta, nos estamos refiriendo a los datos declarados que, en un país con un alto volumen de fraude fiscal, desgraciadamente no van a ser completamente reales²¹.

A diferencia de lo que se apreciaba en la simulación anterior, esta vez sí existen diferencias cuantitativas entre las comunidades autónomas (aunque en términos relativos puedan ser incluso menores a las de la simulación anterior). Así, como se muestra en la Tabla 3 y en el Gráfico 2, un contribuyente que resida en Andalucía habrá de afrontar una cuota tributaria de 23.012 euros, mientras que un contribuyente madrileño o riojano habrá de satisfacer 22.694 euros. Se trata de la máxima diferencia que existe en esta simulación y asciende a unos 318 euros, que representan el 1,40% de la cuota tributaria de un madrileño o riojano.

En esta simulación se observan cinco patrones, en orden descendente: en el extremo superior se encuentra Andalucía, seguida de Canarias, acto seguido aparece Extremadura, a continuación aparecen el resto de comunidades autónomas (con una levísima diferencia en el caso de Cantabria), salvo Madrid y La Rioja que conforman el extremo inferior. Las diferencias, tanto en términos cuantitativos como cualitativos, siguen sin ser especialmente relevantes, si bien existe un cierto reflejo de las ligeras diferencias existentes en los tramos autonómicos para rendimientos del trabajo de este importe.

Tabla 3. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 70.929 €.

Simulación II	Cuota tributaria (en unidades)
Andalucía	23.012 €
Aragón, Baleares,...	22.846 €
Asturias	22.846 €
Canarias	23.007 €
Cantabria	22.849 €

²¹ No olvidemos que, de acuerdo con estudios económicos empíricos, la economía sumergida en España puede representar algo más del 20% del P.I.B., lo que supondría una pérdida de recaudación potencial cercana al 5,6% del P.I.B., cf. ARRAZOLA, M, HEVIA, J., MAULEÓN, I. y SÁNCHEZ, R., “La economía sumergida en España”, en AA.VV., *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española*, Fundación de las Cajas de Ahorro, Madrid, 2011, págs. 66 y 67.

Simulación II	Cuota tributaria (en unidades)
Cataluña	22.846 €
Extremadura	22.884 €
Madrid y La Rioja	22.694 €
Murcia y Valencia	22.846 €

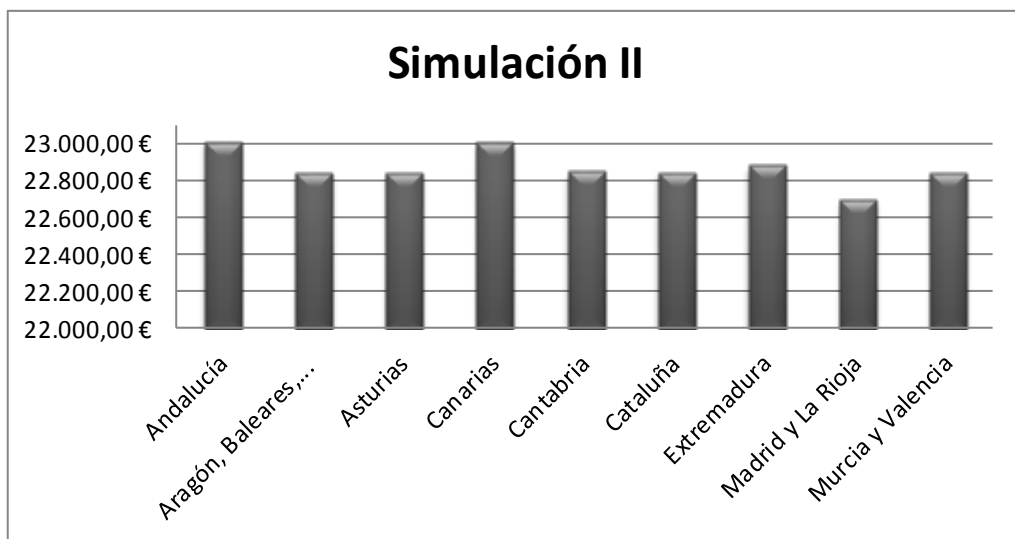


Gráfico 2. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 70.929 €.

3. Tercera simulación

En la tercera y última simulación, nos proponemos examinar las diferencias en la carga tributaria relativa al IRPF que podría tener un asalariado que obtuviera unos ingresos muy altos, tan altos que en términos estadísticos se trata de un colectivo casi insignificante (antes apuntábamos que podría representar en torno al 0,2% del total de declarantes). La elección de este supuesto no es casual sino que obedece a una de las hipótesis que manejamos antes de realizar este trabajo. Como es notorio, puesto que así ha aparecido en los medios de comunicación, en los últimos años las competencias normativas de las comunidades autónomas en materia de tarifa del IRPF se han ejercido haciendo hincapié, sobre todo, en la creación de un tramo superior, que supusiera la elevación del tipo de gravamen máximo para las rentas más altas. Así, frente a la práctica homogeneidad que existe en los tramos medios y bajos de la tarifa, es destacable que el tipo máximo y los tramos de tarifa varían ostensiblemente de unas comunidades a otras. En este sentido, como se puede apreciar en

la Tabla 4, frente al tipo máximo del 51,9% existente en La Rioja y Madrid; Andalucía y Cataluña elevan ese tipo máximo al 56%.

Sin embargo, a fin de lograr una interpretación correcta de la Tabla 4, se ha de advertir la peculiaridad de Extremadura. Esto es, en este caso particular no basta con atender al tipo nominal máximo de gravamen, sino que también se ha de tener en cuenta que este tipo máximo se aplica a bases liquidables superiores a los 120.007 euros, mientras que en el resto de comunidades autónomas el tramo máximo está situado a partir de los 300.000 euros. Así, es posible que en algunos supuestos (en particular, para las bases que superen ligeramente los 300.000 euros) la carga tributaria sea mayor en Extremadura que en otras comunidades autónomas con un tipo de gravamen máximo idéntico (*vid. infra* Tabla 5 y compárense, en este sentido, Extremadura y Cantabria).

Tabla 4. Tipos de gravamen máximo consolidado para una base liquidable superior a 300.000 €.

Comunidad Autónoma	Tipo de gravamen máximo consolidado (BL > 300.000,20€)
Andalucía	56%
Aragón	52%
Asturias	55,5%
Baleares	52%
Canarias	53,08%
Cantabria	55%
Castilla-La Mancha	52%
Castilla y León	52%
Cataluña	56%
Extremadura	55%
Galicia	52%
La Rioja	51,90%
Madrid	51,90%
Murcia	54%
Valencia	54%

En efecto, como supusimos en nuestra hipótesis inicial, la simulación tercera es la que mayores y más interesantes diferencias ofrece. No en vano, para un contribuyente con unas rentas muy altas, la carga tributaria sí difiere de forma considerable entre unas comunidades y otras. Así, en el extremo superior, aparece Andalucía en donde nuestro contribuyente simulado habría de satisfacer 175.374 euros de cuota, frente a los 164.458 que debería pagar en Madrid. Se trata de un “ahorro” de casi once mil euros y cercano al 7% del total. El hecho de que Madrid sea la comunidad autónoma con una menor carga tributaria para las rentas más altas no es baladí, toda vez que para el ejercicio 2011, el 48,6% de todas

las declaraciones superiores a los 600.000 euros se encontraban en dicha comunidad²². Lo anterior, junto al hecho de que Madrid sea la única comunidad autónoma que en el ejercicio 2013 no va a exigir el Impuesto sobre el Patrimonio, puede conducir –aunque esto es una mera conjetura que habrá de contrastarse en los años sucesivos cuando se tengan los datos correspondientes– a que los sujetos con rentas más altas de toda España traten de trasladar su residencia fiscal a dicha comunidad.

Las diferencias en las cuotas tributarias se pueden apreciar en términos cuantitativos en la Tabla 5, si bien es aún más elocuente el Gráfico 3, en el que –a pesar de tratarse de un gráfico con unos tramos muy superiores a los gráficos anteriores– se ponen de manifiesto las divergencias en la carga fiscal entre unas regiones y otras. No solo se trata de mayores diferencias en términos cuantitativos –como, por otro lado, es lógico tratándose de una cuota tributaria mayor–, sino que también las diferencias cualitativas son más notables, tal y como se puede apreciar en la Tabla 6, en la que resumimos el resultado de las tres simulaciones, en la que la cuota tributaria total va acompañada de un porcentaje relativo en función de la cuota máxima. Así, por ejemplo, para la simulación tercera la cuota correspondiente a Madrid representa el 93,78% de la cuota máxima (Andalucía), mientras que, en la simulación primera, la cuota mínima de Madrid representaba el 98,3% de la cuota máxima (la referente al resto de comunidades autónomas).

Tabla 5. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 354.648 €.

Simulación III	Cuota tributaria (en unidades)
Andalucía	175.374 €
Aragón, Baleares, ...	164.894 €
Asturias	173.214 €
Canarias	168.118 €
Cantabria	172.521 €
Cataluña	173.074 €
Extremadura	172.556 €
Madrid	164.458 €
Murcia y Valencia	168.984 €

²² Así se publicó en el diario Cinco Días, accesible en esta dirección http://cincodias.com/cincodias/2013/08/27/economia/1377625318_191374.html (último acceso: 18 de septiembre de 2013).

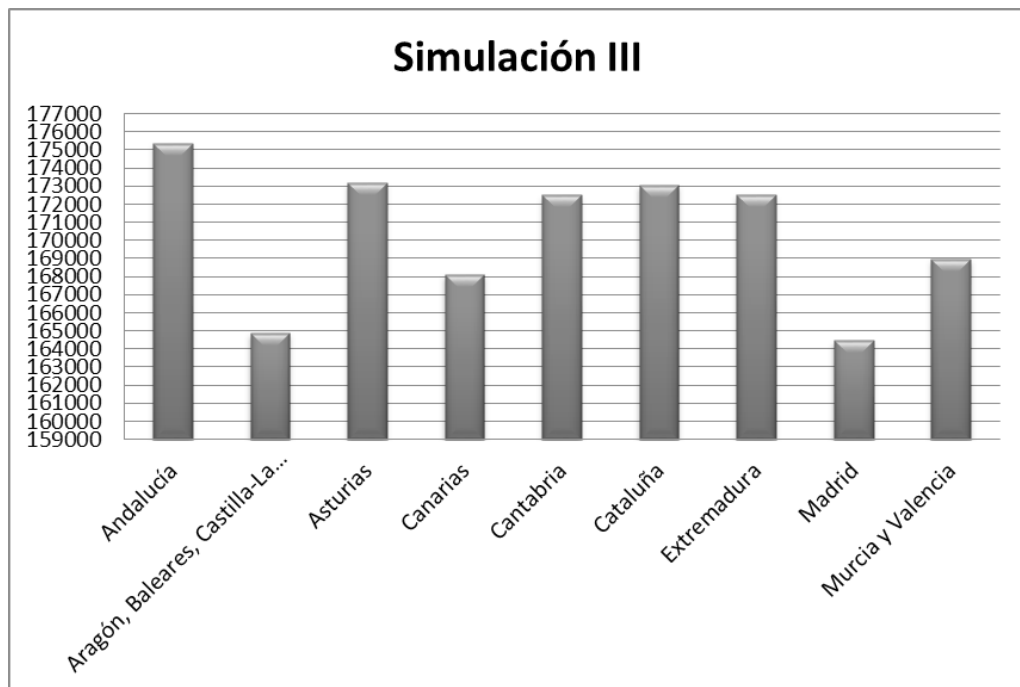


Gráfico 3. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 354.648 €.

Tabla 6. Recopilación de los resultados de las tres simulaciones.

	<u>Simulación I</u> RT 16.489 €		<u>Simulación II</u> RT 70.929 €		<u>Simulación III</u> RT 354.648 €	
Andalucía	2.149 €	100,00%	23.012 €	100,00%	175.374 €	100,00%
Aragón, Baleares, ...	2.149 €	100,00%	22.846 €	99,28%	164.894 €	94,02%
Asturias	2.149 €	100,00%	22.846 €	99,28%	173.214 €	98,77%
Canarias	2.149 €	100,00%	23.007 €	99,98%	168.118 €	95,86%
Cantabria	2.149 €	100,00%	22.849 €	99,29%	172.521 €	98,37%
Cataluña	2.149 €	100,00%	22.846 €	99,28%	173.074 €	98,69%
Extremadura	2.149 €	100,00%	22.884 €	99,45%	172.556 €	98,39%
Madrid y La Rioja	2.115 €	98,38%	22.694 €	98,62%	164.458 €	93,78%
Murcia y Valencia	2.149 €	100,00%	22.846 €	99,28%	168.984 €	96,36%

IV. CONCLUSIÓN

Las comunidades autónomas han hecho un distinto uso de su potestad normativa para el establecimiento de la escala autonómica del IRPF, lo que ha deparado la existencia de

diferencias notables en lo que se refiere al tipo de gravamen máximo. Así, la máxima diferencia se da entre las regiones –Andalucía y Cataluña– en las que el tipo marginal máximo para el año 2012 (sumados el tramo estatal y el autonómico) llega al 56%, frente a las comunidades en las que dicho tipo máximo no supera el 51,9% (La Rioja y Madrid).

Las simulaciones que se han realizado –cuyos resultados más significativos han sido ya mostrados– permiten afirmar que la aplicación y desarrollo de las competencias normativas por parte de las comunidades autónomas de régimen común en relación con la tarifa y tipo de gravamen no han generado diferencias significativas sobre las rentas más bajas y las rentas medias. Este extremo, entendido siempre en términos relativos, queda confirmado por la invariabilidad –o mínima variabilidad– de los datos en las distintas comunidades autónomas para la primera y segunda simulación. Si bien es cierto lo anterior, también lo es que conforme se produce un aumento del tipo de renta, pueden apreciarse mayores diferencias entre las obligaciones tributarias de los contribuyentes de distintas comunidades autónomas, hecho que no desvirtúa las conclusiones aquí mantenidas al encontrarse el grueso de contribuyentes en las escalas medias y bajas de la tarifa del impuesto.

Tal y como hemos demostrado en nuestras simulaciones, este tipo de diferencias en el tipo máximo de gravamen no tiene influencia alguna sobre la cuota tributaria de un asalariado medio (que obtenga en torno a 17.000 euros anuales como rendimientos del trabajo). Sin embargo, se aprecia que en las comunidades de Madrid y La Rioja la cuota resultante es ligeramente inferior a la del resto de comunidades (2.115 euros frente a 2.149 euros), toda vez que en ellas el tipo mínimo de gravamen es del 11,6%, frente al 12% del resto de comunidades. De aquí se extrae que, a excepción de esta pequeña diferencia que acabamos de apuntar, el trato fiscal que se dispensa a los asalariados medios es prácticamente idéntico en todas las regiones.

Asimismo, la influencia de la variación de la escala autonómica no presenta alteraciones relevantes entre las diferentes comunidades en los asalariados que se encuentran en tramos superiores (rendimientos del trabajo en torno a los 71.000 euros anuales). En este sentido, y aun siendo una variación en términos absolutos y relativos prácticamente despreciable, la Comunidad de Madrid y La Rioja vuelven a presentar unos datos menores con respecto al resto de comunidades autónomas (0,6% –160€– con respecto la cuota de seis de los nueve modelos en los que se integran las diferentes comunidades y 1,38% –320€– sobre la cuota del modelo relativo a Andalucía y el relativo a Canarias). Por el contrario, las diferencias en la cuota de los declarantes con rendimientos superiores a 300.000€ ponen de manifiesto el ámbito en el que verdaderamente se ha pretendido residenciar el desarrollo de las competencias normativas con respecto a la tarifa y tipo de gravamen. Esta afirmación no pretende minusvalorar los esfuerzos de determinadas comunidades autónomas para incrementar la progresividad en el impuesto a través del establecimiento de nuevos tramos de gravamen²³, que –lamentablemente– solo operan sobre aquellos contribuyentes con

²³ Entre aquellas comunidades autónomas que con mayor desempeño han actuado sobre la tarifa del impuesto incorporando tramos a la escala destacan Cantabria y Extremadura –con ocho tramos de tarifa– y, en menor medida, la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana con seis tramos de escala.

poder adquisitivo medio y elevado²⁴. En todo caso, puede afirmarse que mientras que en las observaciones primera y segunda las diferencias efectivas sobre cuota en función de la comunidad autónoma de residencia eran muy reducidas, en el contexto de contribuyentes con altísimo poder adquisitivo son evidentes, llegando a suponer una diferencia de hasta un 6,22 %, que pueden suponer un “ahorro” en la cuota tributaria cercano a los 11.000 euros (170.159 euros en Andalucía, frente a los 159.244 euros de Madrid y La Rioja). En este sentido, se ha de tener presente que la tercera simulación se refiere a un contribuyente que obtiene más de quince veces el salario medio (algo más de 350.000 euros) y que estadísticamente representa a una cantidad ínfima del total de declarantes (en torno al 0,2%).

Como ya se planteaba en la metodología del presente estudio, el interés en el desarrollo de las competencias normativas sobre la tarifa es inversamente proporcional al número de asalariados que se encuentran en los diferentes niveles de renta. Así, es posible afirmar sin ambages que en el tramo de renta en el que se integran estadísticamente el mayor número de asalariados, el desarrollo de las competencias es nulo, a excepción de la mínima consideración de Madrid y La Rioja. Sin embargo, para el tramo de renta en el que se engloba un número bajísimo de asalariados, se observa una mayor intensidad en el desarrollo de las competencias.

Así pues, las diferencias existentes en la escala autonómica relativa al IRPF influyen de forma muy modesta sobre la cuota tributaria de la inmensa mayoría de los asalariados. Sin embargo, las variaciones sí se hacen relevantes para una reducida minoría de contribuyentes que presentan rendimientos del trabajo que multiplican –al menos– por quince los rendimientos anuales medios del trabajo. Esto es tanto como decir que las diferencias relativas al tipo de gravamen máximo en las distintas comunidades autónomas, que en ocasiones han sido objeto de acaloradas controversias políticas, no tienen efecto alguno sobre la inmensa mayoría de los contribuyentes, de suerte que solo afectan a un número reducidísimo de declarantes. No obstante, dichas diferencias, más allá de la valoración moral o política que merezcan, pueden suponer un incentivo para que los trabajadores con alta remuneración decidan modificar su residencia fiscal a fin de aminorar su carga tributaria. Esta cuestión, en todo caso, habrá de ser sometida a estudio en el futuro, en tanto que aún no existen los datos necesarios para contrastar su veracidad.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ARRAZOLA, M, HEVIA, J., MAULEÓN, I. y SÁNCHEZ, R., “La economía sumergida en España”, en AA.VV., *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española*, Fundación de las Cajas de Ahorro, Madrid, 2011.
- PIÑA GARRIDO, L., “El nuevo sistema de financiación de las CC.AA.: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)”, *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, págs. 143-195.

²⁴ Los tramos incorporados por las comunidades autónomas exclusivamente operan sobre rentas superiores 53.407,20 €.

RUIZ ALMENDRAL, V., “La fórmula canadiense del «sistema tributario representativo» como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 7, 2003, págs. 121-144.

o Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, *Impuestos*, Nº 1, Sección Doctrina, Enero 2013, Año 29, tomo I, Editorial La Ley.

SERVICIO DE ESTUDIOS DEL REAF-CGCEE, *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2012*, febrero de 2012.

VI. ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

- Tabla 1. Modelos de CCAA en función de la tarifa del IRPF
- Tabla 2. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 16.489 euros
- Tabla 3. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 70.929 euros
- Tabla 4. Tipos de gravamen máximo de las CCAA
- Tabla 5. Cuotas tributarias para unos rendimientos de 354.648 euros
- Tabla 6. Recopilación de los resultados de las tres simulaciones
- Gráfico 1. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 16.489 euros
- Gráfico 2. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 70.929 euros
- Gráfico 3. Comparación de cuotas tributarias para unos rendimientos de 354.648 euros